

**Predmet C-9/20**

**Zahtjev za prethodnu odluku**

**Datum podnošenja:**

10. siječnja 2020.

**Sud koji je uputio zahtjev:**

Finanzgericht Hamburg (Njemačka)

**Datum odluke kojom se upućuje zahtjev:**

10. prosinca 2019.

**Tužitelj:**

Grundstücksgemeinschaft Kollaustraße 136

**Tuženik:**

Finanzamt Hamburg-Oberalster

---

**Finanzgericht Hamburg (Financijski sud u Hamburgu, Njemačka)**

**Rješenje**

U sporu

Grundstücksgemeinschaft Kollaustraße 136

[omissis] Hamburg

- tužitelj -

[omissis]

protiv

Finanzamta Hamburg-Oberalster

[omissis]

- tuženika -

z b o g PDV-a za razdoblje od 2013. do 2015. i  
predujmova PDV-a za 2016.

Finanzgericht Hamburg (Financijski sud u Hamburgu), [omissis] je 10. prosinca 2019. [omissis]

[omissis] [orig. str. 2.]

**odlučio:**

I. Sudu Europske Unije upućuju se u skladu s člankom 267. Ugovora o funkcioniranju Europske unije (UFEU) sljedeća prethodna pitanja:

1. Protivi li se članku 167. Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost nacionalni propis na temelju kojeg pravo na odbitak nastaje već u trenutku izvršenja transakcije, čak i ako obveza dobavljača ili pružatelja usluge u pogledu obračuna PDV-a nastaje u skladu s nacionalnim pravom tek u vrijeme naplate naknade, a naknada još nije plaćena?

2. U slučaju niječnog odgovora na prvo pitanje: Protivi li se članku 167. Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost nacionalni propis na temelju kojeg se ne može pozivati na pravo na odbitak u pogledu poreznog razdoblja u kojem je naknada plaćena, ako obveza dobavljača ili pružatelja usluge u pogledu obračuna PDV-a nastaje tek u vrijeme naplate naknade, a usluga je već pružena u prethodnom poreznom razdoblju te se prema nacionalnom pravu za to ranije porezno razdoblje više ne može ostvariti pravo na odbitak pretporeza zbog zastare?

II. Postupak se prekida do odluke Suda Europske unije. [orig. str. 3.]

**UPUTA O PRAVNOM LIJEKU**

[omissis] [orig. str. 4.]

**A. Činjenično stanje i predmet spora**

1. Stranke se spore o tome nastaje li pravo primatelja usluge na odbitak PDV-a u skladu s prvom rečenicom članka 15. stavka 1. točke 1. njemačkog Umsatzsteuergesetzes (Zakon o PDV-u, u daljnjem tekstu: UStG) već prilikom izvršenja usluge ili tek prilikom isplate naknade ako pružatelj usluge obračuna PDV na temelju primljenih naknada (tzv. stvarni porezni obveznik).
2. Tužitelj je kao društvo osnovano u skladu s građanskim pravom tijekom spornih godina ostvario prihod od iznajmljivanja industrijskog zemljišta. Tužitelj je to zemljište i sâm unajmio. I tužitelj i njegov iznajmljivač valjano su odustali od izuzeća takvih transakcija u vezi s iznajmljivanjem od poreza te su se time odlučili

za PDV. Porezna uprava je u skladu s člankom 20. UStG-a obama odobrila da porez ne obračunaju prema ugovorenim, nego primljenim naknadama. Tužitelj je na temelju ugovora o zakupu imao odgovarajući trajni račun.

3. Od 2004. djelomično su bile odgođene tužiteljeve isplate zakupnine. Zbog toga je tužitelj u spornom razdoblju od 2013. do 2016. platio zakupnine od 2009. do 2012. Točnije, ta se plaćanja mogu razvrstati kako slijedi:

2013.:	22.382,00 eura <u>16.898,00 eura</u> 39.280,00 eura	za razdoblje zakupa: 2009. za razdoblje zakupa: 2010.
2014.:	14.075,98 eura <u>25.204,02 eura</u> 39.280,00 eura	za razdoblje zakupa: 2010. za razdoblje zakupa: 2011.
2015.:	5 769,30 eura <u>1 370,70 eura</u> 7 140,00 eura	za razdoblje zakupa: 2011. za razdoblje zakupa: 2012.
2016.:	<u>7 140,00 eura</u> 7 140,00 eura	za razdoblje zakupa: 2012.

[orig. str. 5.]

- 4 Osim toga, zakupodavac je tužitelju 2016. oprostio preostali dug u iznosu od 22.462,62 eura.
- 5 Svako od navedenih plaćanja uključivalo je PDV od 19 %. Tužitelj je svoje pravo na odbitak PDV-a, bez obzira na razdoblje zakupa za koje su plaćanja bila namijenjena, ostvarivao uvijek u razdoblju prije podnošenja prijave odnosno u kalendarskoj godini u kojoj je izvršeno plaćanje.
- 6 Taj se postupak osporavao u okviru poreznog nadzora koji se odnosio na PDV. Porezna inspektorica smatrala je da je pravo na odbitak PDV-a nastalo već izvršenjem transakcije, u ovom slučaju mjesečnim iznajmljivanjem zemljišta, te da se, stoga, moralo ostvariti u pogledu svakog odgovarajućeg razdoblja. Potom su 15. lipnja 2017. donesena odgovarajuća porezna rješenja o PDV-u za godine 2011. do 2015. te odgovarajuća porezna rješenja o predujmovima PDV-a za 2016. U njima se pretporez više nije obračunao na temelju plaćanja izvršenih svake godine, nego na temelju ugovorene zakupnine za svaku godinu. Iz toga su za sporne godine proizašle sljedeće porezne posljedice:

- 2013.: manje pretporeza, odnosno dodatni porez u iznosu od 6 271,60 eura
  - 2014.: manje pretporeza, odnosno dodatni porez u iznosu od 6 271,60 eura
  - 2015.: manje pretporeza, odnosno dodatni porez u iznosu od 1 140,00 eura
  - 2016.: manje pretporeza, odnosno dodatni porez u iznosu od 4 726,47 eura
- 7 Što se tiče 2011. i 2012., porez je bio utvrđen u nižem iznosu za 2 759,79 eura odnosno 2 665,32 eura jer su nove zaostale zakupnine prekoračile izvršena plaćanja za prethodne godine. Porezna rješenja za 2011. i 2012. stoga nisu predmet spora.
- 8 Porezna rješenja za godine prije 2011. nisu se izmijenila jer je u odnosu na njih već nastupila zastara naplate poreza. Ta rješenja također nisu predmet spora. Tužitelj zbog toga u konačnici nije uzeo u obzir PDV koji je bio uključen u zakupnine iz 2013. i 2014. za razdoblja zakupa u 2009. i 2010. kao pretporez. **[orig. str. 6.]** Tužitelj nije odbio taj pretporez 2009. i 2010. Tuženik ga nije priznao za 2013. i 2014. jer je pravo na odbitak pretporeza nastalo već 2009. odnosno 2010. te ga je već tada trebalo ostvariti.
- 9 Tužitelj je 3. srpnja 2017. podnio žalbu protiv poreznih rješenja od 15. lipnja 2017. o PDV-u odnosno predujmovima PDV-a. Žalbe su odbijene 8. studenoga 2017. Tužitelj je potom 28. studenoga 2017. podnio tužbu.
- 10 Tužitelj tvrdi da se pobijanim poreznim rješenjima krši Direktiva 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost (u daljnjem tekstu: Direktiva o PDV-u). Tuženik prema njegovu mišljenju nije valjano smatrao da pravo na odbitak pretporeza uvijek nastaje već izvršenjem transakcije. Umjesto toga, smatra da, ako pružatelj usluge obračunava svoj porez prema primljenim naknadama, pravo primatelja usluge na odbitak nastaje tek kada potonji plati naknadu. Ističe da je, stoga, uvijek pravilno ostvarivao pravo na odbitak tek u godini plaćanja.

## **B. Relevantno zakonodavstvo**

### I. Nacionalno pravo

- 11 Relevantne odredbe njemačkog Zakona o PDV-u (u daljnjem tekstu: UStG) glase kako slijedi:

Članak 13. Nastanak porezne obveze

(1.) Porezna obveza nastaje:

1.

za isporuke i druge usluge

(a)

kod obračuna poreza prema ugovorenoj naknadi (članak 16. stavak 1. prva rečenica), protekom obračunskog razdoblja u kojem su usluge obavljene. Isto vrijedi i za djelomične usluge. O njima je riječ kada se za određene dijelove gospodarski djeljive usluge naknada ugovara zasebno. Ako **[orig. str. 7.]** se naknada ili dio naknade naplati prije nego što je došlo do pružanja usluge ili djelomične usluge, obveza obračuna poreza nastaje protekom obračunskog razdoblja u kojem je naknada ili djelomična naknada naplaćena,

(b)

kod obračuna poreza prema naplaćenju naknadi (članak 20.), protekom obračunskog razdoblja u kojem je ta naknada naplaćena, [...]

#### Članak 15. Odbitak pretporeza

(1.) Poduzetnik može odbiti sljedeće iznose kao pretporez:

1.

porez koji je zakonito plaćen na robu i usluge koje mu je isporučio drugi poduzetnik. Odbitak pretporeza podliježe uvjetu da poduzetnik posjeduje račun izdan u skladu s člancima 14. i 14.a. [...]

#### Članak 16. Obračun poreza, porezno razdoblje i zasebno oporezivanje

(1.) Ako se ne primjenjuje članak 20., porez se obračunava prema ugovorenim naknadama. Porezno razdoblje je kalendarska godina. [...]

(2.) Od poreza obračunanog u skladu sa stavkom 1. odbijaju se iznosi pretporeza koji nastanu u poreznom razdoblju, a mogu se odbiti u skladu s člankom 15. [...]

#### Članak 20. Obračun poreza prema naplaćenim naknadama

Porezna uprava na zahtjev može dopustiti da poduzetnik,

1.

čiji ukupni prihod (članak 19. stavak 3.) u protekloj kalendarskoj godini nije iznosio više od 500 000 eura ili

2.

koji je na temelju članka 148. Abgabenordnung (Porezni zakonik) oslobođen obveza vođenja knjiga i redovne izrade financijskih izvještaja na temelju godišnjih inventura ili

3.

ako ostvaruje prihode od neke djelatnosti u sklopu obavljanja slobodnog zanimanja u smislu članka 18. stavka 1. točke 1. Einkommensteuergesetz (Zakon o porezu na dohodak),

porez ne obračuna prema ugovorenim naknadama (članak 16. stavak 1. prva rečenica), nego prema naplaćenim naknadama. [...]

## II. Pravo Unije

- 12 Sud koji je uputio zahtjev za prethodnu odluku smatra da su u glavnom postupku relevantne sljedeće odredbe Direktive o PDV-u: **[orig. str. 8.]**

Članak 63.

Oporezivi događaj i obveza obračuna PDV-a nastaju po isporuci robe ili usluga.

Članak 66.

Odstupajući od članka 63., 64. i 65., države članice mogu odrediti da obveza obračuna PDV-a nastaje u vezi s određenim transakcijama ili određenim kategorijama poreznih obveznika u jednom od sljedećih trenutaka:

[...]

(b) ne kasnije od vremena primitka plaćanja;

[...]

Članak 167.

Pravo na odbitak nastaje u trenutku kad nastaje obveza obračuna poreza koji se može odbiti.

Članak 167.a

Države članice mogu propisati sustav s mogućnošću odabira da pravo na odbitak za poreznog obveznika čiji je PDV postao naplativ isključivo na temelju članka 66. točke (b) bude odgođeno sve dok isporučitelju ne plati PDV za robu ili usluge koje su mu isporučene.

[...]

Članak 179.

Porezni obveznik može provesti odbitak tako da od ukupnog iznosa PDV-a koji duguje za određeno porezno razdoblje oduzme ukupni iznos PDV-a za isto razdoblje za koji ima pravo na odbitak te ga koristi u skladu s člankom 178.

[...]

## Članak 180.

Države članice mogu dopustiti poreznom obvezniku da provede odbitak koji nije proveo u skladu s odredbama članka 178. i 179.

## Članak 226.

Ne dovodeći u pitanje posebne odredbe ove Direktive, u svrhu PDV-a na računima koji se izdaju u skladu s člancima 220. i 221. potrebni su samo sljedeći podaci:

[...]

7.a ako PDV postane naplativ u trenutku primitka isplate u skladu s člankom 66. točkom (b), a pravo na odbitak nastupi u trenutku **[orig. str. 9.]** kada odbijeni porez postane naplativ, navod „Vođenje računa”;

[...]

### C. Obrazloženje prethodnih pitanja

#### I. Prvo prethodno pitanje

- 13 Prvim pitanjem želi se utvrditi nastaje li pravo na odbitak pretporeza u skladu s člankom 167. Direktive o PDV-u uvijek tek u trenutku kada odbijeni porez postane naplativ ili, kao što to smatra tuženik, države članice mogu odstupiti od tog načela ako se u nacionalnom pravu primjenjuje sustav s mogućnošću odabira iz članka 66. točke (b) Direktive o PDV-u, pa obveza dobavljača ili pružatelja usluge u pogledu obračuna PDV-a stoga nastaje prema nacionalnom pravu tek u trenutku naplate naknade.

#### 1. Pravna ocjena prema nacionalnom pravu

- 14 Iz nacionalnog prava proizlazi da je tuženikovo stajalište ispravno. U skladu s prvom rečenicom članka 15. stavka 1. točke 1. UStG-a, pravo na odbitak nastaje u trenutku kad je izvršena isporuka ili druga usluga.
15. U tom smislu nije važno kad je nastala obveza pružatelja usluge u pogledu obračuna PDV-a. Posebice nije relevantno obračunava li pružatelj usluga PDV prema ugovorenim naknadama u skladu s prvom rečenicom članka 16. stavka 1. UStG-a (ciljani porezni obveznik) ili prema naplaćenim naknadama u skladu s člankom 20. UStG-a (stvarni porezni obveznik). Doduše, u skladu s člankom 13. stavkom 1. točkom (b) UStG-a, obveza pružatelja usluge u pogledu obračuna PDV-a nastaje u slučajevima iz članka 20. UStG-a (stvarni porezni obveznik) tek kad pružatelj usluge naplati naknadu. Međutim, odredba članka 20. UStG-a ne utječe na vrijeme u kojem primatelj usluge odbije pretporez *[omissis]* **[orig. str. 10.]** *[omissis]*.

- 16 Ništa drukčije ne proizlazi iz činjenice da se pravo na odbitak pretporeza iz prve rečenice članka 15. stavka 1. točke 1. UStG-a odnosi isključivo na „porez koji je zakonito plaćen”. Iz toga ne slijedi da pravo na odbitak podrazumijeva da već mora nastati obveza pružatelja usluge u pogledu obračuna PDV-a. Tom se značajkom u biti pojašnjava da mora postojati oporeziva i oporeziva transakcija u skladu s UStG-om i da porez koji nije pravilno iskazan ne omogućuje pravo na odbitak [*omissis*].
- 17 Za odbitak poreza primatelja usluge također nije relevantno oporezuje li se on sâm prema ugovorenim ili naplaćenim naknadama. Njemački zakonodavac nije iskoristio mogućnost predviđenu člankom 167.a Direktive o PDV-u da se odbitak pretporeza u slučaju stvarnih poreznih obveznika uvjetuje naplatom naknade.
- 18 Pravo primatelja usluge na odbitak nastaje, stoga, u skladu s nacionalnim pravom, također već izvršenjem transakcije ako je pružatelj usluge stvarni porezni obveznik, a još nije dobio naknadu. U tom slučaju primatelj usluge ima pravo na odbitak iako pružatelj usluge još nije dužan platiti odgovarajući PDV.

## 2. Dvojbe u pogledu tumačenja prava Unije

- 19 Članak 167. Direktive o PDV-u može dovesti do drukčije ocjene. U skladu s tom odredbom, pravo na odbitak primatelja usluga nastaje u trenutku kad nastaje obveza obračuna poreza koji se može odbiti.
- 20 a) Države članice mogu prema članku 66. točki (b) Direktive o PDV-u odrediti da obveza obračuna PDV-a nastaje u vezi s određenim kategorijama poreznih obveznika tek naplatom [**orig. str. 11.**] naknade. Nacionalni zakonodavac iskoristio je tu mogućnost u članku 13. stavku 1. točki (b) UStG-a. Međutim, u tim slučajevima pravo na odbitak također nastaje u skladu s nacionalnim pravom izvršenjem isporuke ili druge usluge. Ako se strogo primjenjuje, članku 167. Direktive o PDV-u stoga se protivi nacionalno pravo s obzirom na to da se ukida odnos između obveze obračuna PDV-a i prava na odbitak, koji je uređen člankom 167. Direktive o PDV-u [*omissis*]. Razvidno je da se Sud o tom pitanju još nije izjasnio (nije razmotreno u presudi Suda od 16. svibnja 2013., C-169/12, točka 33. i sljedeće točke).
- 21 U prilog dosljednoj primjeni članka 167. Direktive o PDV-u mogao bi, osim jasnog teksta te odredbe, govoriti i novi članak 226. točka 7.a Direktive o PDV-u, koji je uveden Direktivom Vijeća 2010/45/EU od 13. srpnja 2010. o izmjeni Direktive 2006/112/EZ o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost u vezi s pravilima o izdavanju računa (SL 2010., L 189, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 335. – tzv. Direktiva o izdavanju računa). U skladu s tom odredbom, račun mora sadržavati navod „Vođenje računa” ako PDV postane naplativ u skladu s člankom 66. točkom (b) Direktive o PDV-u, a pravo na odbitak nastupi u trenutku kada odbijeni porez postane naplativ. Tim se dodatnim navodom na računu obavještava primatelja da se pružatelj usluge oporezuje prema naplaćenim naknadama i da može procijeniti



pravne posljedice u pogledu odbitka PDV-a. U pravnoj teoriji tvrdi se da iz članka 226. točke 7.a Direktive o PDV-u proizlazi da je sada obvezna veza između obveze obračuna PDV-a i prava na odbitak, koja je uređena člankom 167. Direktive o PDV-u.

- 22 Direktiva 2010/45/EU trebala se prenijeti u nacionalno pravo do 31. prosinca 2012.; međutim, njemački zakonodavac nije prenio članak 226. točku 7.a Direktive o PDV-u. S obzirom na nacionalni pravni kontekst to se čini logičnim; primatelju računa nije potrebna informacija o tome oporezuje li se izdavatelj računa prema primljenim naknadama jer se time ne utječe na odbitak PDV-a. **[orig. str. 12.]**
- 23 b) Međutim, pravna situacija u nacionalnom pravu jest u skladu s člankom 167. Direktive o PDV-u ako on ne predstavlja obvezujuću obvezu, nego tek „vodeće načelo” *[omissis]*.
- 24 Da je članak 167. Direktive o PDV-u tek vodeće načelo moglo bi proizlaziti iz Protokolarne izjave Vijeća i Komisije o članku 17. stavku 1. Šeste direktive Vijeća 77/388/EEZ od 17. svibnja 1977. o usklađivanju zakonodavstava država članica koja se odnose na poreze na promet (SL 1977., L 145, str. 1.) *[omissis]*. Članak 17. stavak 1. Direktive 77/388/EEZ istovjetan je prethodnoj odredbi članka 167. Direktive o PDV-u. Države članice mogu prema navedenoj protokolarnoj izjavi odstupiti od načela utvrđenog člankom 17. stavkom 1. Direktive ako se dobavljač ili pružatelj usluga oporezuje prema svojim prihodima *[omissis]*.
- 25 Međutim, upitno je može li se ta protokolarna izjava upotrijebiti u svrhu tumačenja Direktive o PDV-u. Točno je da se protokolarne izjave mogu u načelu uzeti u obzir prilikom tumačenja akata Europske unije (vidjeti, primjerice, presudu Suda od 19. lipnja 2008., C-319/06, točka 32.). Međutim, u skladu sa sudskom praksom Suda EU-a, to nije slučaj ako sadržaj protokolarne izjave nije izražen u tekstu predmetne odredbe (presuda Suda od 23. veljače 1988., 429/85, točka 9.; presuda Suda od 26. veljače 1991., C-292/89, točka 18.; Presuda Suda od 29. svibnja 1997., C- 329/95, točka 23.; presuda Suda od 3. prosinca 1998., C-368/96, točka 26.).
- 26 Stoga je bitno je li sadržaj protokolarne izjave uvršten u odredbe Direktive o PDV-u. Tekstom članka 167. Direktive o PDV-u ne predviđa se ograničenje poput onoga koje proizlazi iz protokolarne izjave. Međutim, protokolarna izjava mogla se izraziti u **[orig. str. 13.]** novoj odredbi članka 226. točke 7.a Direktive o PDV-u. Tako primjenjivost te odredbe ovisi prema njezinu tekstu o dva uvjeta. S jedne strane, obveza obračuna PDV-a u skladu s člankom 66. točkom (b) Direktive o PDV-u nastaje u trenutku primitka plaćanja. S druge strane, pravo na odbitak mora nastati u trenutku kad nastaje obveza obračuna poreza koji se može odbiti. Stoga je drugim uvjetom ponovljen tekst članka 167. Direktive o PDV-u. Ako bi članak 167. Direktive o PDV-u valjalo primijeniti strogo i bez iznimke, taj bi drugi uvjet bio potpuno suvišan. Tako iz članka 167. u vezi s člankom 226.

točkom 7.a Direktive o PDV-u proizlaze sustavni razlozi koji govore u prilog tome da članak 167. Direktive o PDV-u ne predstavlja obvezujuću obvezu, nego tek vodeće načelo, od kojeg države članice mogu odstupiti.

### 3. Relevantnost za rješenje spora

- 27 Prethodno pitanje relevantno je za rješenje spora. [*omissis*] [pojašnjenje]

### II. Drugo prethodno pitanje

- 28 Drugo prethodno pitanje postavlja se isključivo ako države članice mogu na prethodno opisan način odstupiti od odredbe članka 167. Direktive o PDV-u. Njime se želi utvrditi može li poduzetnik svakako u tim slučajevima ostvariti pravo na odbitak u poreznom razdoblju u kojem bi ono nastalo, uz strogo poštovanje članka 167. Direktive o PDV-u [**orig. str. 14.**], ako se ono više ne može ostvariti u odgovarajućem prethodnom poreznom razdoblju u skladu s nacionalnim pravom.

#### 1. Pravna ocjena prema nacionalnom pravu

- 29 Ako je poduzetnik propustio odbiti PDV, pravo na odbitak ne može se u skladu s nacionalnim pravom ostvariti u vezi s određenim naknadnim poreznim razdobljem. Ako retroaktivan odbitak pretporeza više nije moguć, kao što je to slučaj u glavnom postupku zbog zastare naplate poreza, to se pravo više ne može ostvarivati.
- 30 U skladu s prvom rečenicom članka 16. stavka 2. UStG-a, iznosi pretporeza moraju se odbiti u poreznom razdoblju u kojem nastanu. Iznosi pretporeza trebaju se prema toj odredbi odbiti u poreznom razdoblju u kojem su ispunjeni uvjeti za nastanak prava [*omissis*]. Pretporez se više ne može odbiti u određenom naknadnom poreznom razdoblju [*omissis*]. Ako poduzetnik propusti odbiti pretporez u odgovarajućem poreznom razdoblju, on ga može naknadno odbiti isključivo ako se porezno rješenje koje se odnosi na to razdoblje oporezivanja može još izmijeniti. Međutim, takva izmjena ni u kojem slučaju više nije dopuštena ako je u pogledu tog razdoblja nastupila zastara naplate poreza.

#### 2. Dvojbe u pogledu tumačenja prava Unije

- 31 Članak 167. Direktive o PDV-u mogao bi dovesti do drukčije ocjene u slučajevima u kojima se, nacionalnim pravom, odstupajući od članka 167. Direktive o PDV-u, odredi da pravo na odbitak nastaje u određenom prethodnom poreznom razdoblju, a pravo nije ostvareno u tom poreznom razdoblju [**orig. str. 15.**] te je u okolnostima poput onih u glavnom postupku njegovo naknadno ostvarivanje isključeno u skladu s nacionalnim pravom.

- 32 Pravo na odbitak je prema ustaljenoj sudskoj praksi Suda temeljno načelo zajedničkog sustava PDV-a kojim se osigurava neutralnost PDV-a. Pravo na odbitak sastavni je dio mehanizma PDV-a i ne može ga se u načelu ograničiti (presuda Suda od 15. rujna 2016., C-516/14, točka 37. i sljedeće točke; presuda Suda od 21. ožujka 2018., C- 533/16, točka 37. i sljedeće točke; presuda Suda od 21. studenoga 2018., C-664/16, točka 37. i sljedeće točke).
- 33 U skladu s člankom 179. Direktive o PDV-u, pravo na odbitak treba se u načelu ostvarivati i na temelju prava Unije za porezno razdoblje u kojem je nastalo (presuda Suda od 8. svibnja 2008., C-95/07, točka 40. i sljedeće točke). Iako države članice mogu na temelju članka 180. Direktive o PDV-u odobriti odbitak koji nije proveden u skladu s člankom 179. Direktive o PDV-u, njemački zakonodavac nije iskoristio tu mogućnost.
- 34 Međutim, ključna važnost prava na odbitak mogla bi zahtijevati da se poduzetniku omogući da u okolnostima poput onih u glavnom postupku odbije pretporez za porezno razdoblje predviđeno člankom 167. Direktive o PDV-u, čak i ako nacionalno pravo odstupa od članka 167. Direktive o PDV-u. To bi u svakom slučaju moglo biti potrebno ako ostvarivanje tog prava više nije moguće u odgovarajućem poreznom razdoblju u skladu s nacionalnim pravom kako bi se osigurala neutralnost sustava PDV-a čak i u tom slučaju. Naime, u toj situaciji odstupanje od članka 167. Direktive o PDV-u, koje je samo po sebi povoljno za poduzetnika, ima za njega negativne posljedice.

### 3. Relevantnost za rješenje spora

- 35 Drugo prethodno pitanje relevantno je za rješenje spora ako odgovor na prvo prethodno pitanje bude niječan, a države članice mogu u slučajevima iz članka 66. točke (b) Direktive o PDV-u odstupiti od članka 167. Direktive o PDV-u na opisan [orig. str. 16.] način. [omissis] [pojašnjenje]

### **D. Postupovna pitanja u vezi s nacionalnim pravom**

- 36 [omissis]
- 37 [omissis]
- 38 [omissis] [orig. str. 17.] [omissis]
- 39 [omissis]